

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.951/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004059293-21
Impugnação: 40.010158607-36
Impugnante: Enter Light do Brasil Comércio Eletrônico Ltda
CNPJ: 17.777802/0001-05
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Goulart/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de destaque e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da mencionada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea "a", ambos do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, merece reparo o lançamento, para excluir a exigência da parcela relativa ao FEM no período de 01/01/23 a 30/06/24.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque e destaque a menor do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (ICMS/DIFAL) e o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de 01/01/20 a 30/06/24, nas vendas de mercadorias para consumidores finais não contribuintes do imposto, localizados no estado de Minas Gerais.

A Autoridade Autuante observa, ainda, que a Contribuinte não está submetida ao regime do Simples Nacional, o que viabiliza a exigibilidade do crédito tributário

A presente cobrança decorre do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988 (CF/88), c/c o art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A auditoria foi conduzida por meio de conferência de documentos fiscais, sem a necessidade de presença física no estabelecimento fiscalizado, razão pela qual se dispensa o credenciamento previsto na Cláusula Sétima, § 1º, do Convênio ICMS nº 93/15.

Exige-se o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM devidos ao estado de Minas Gerais, acrescidos da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Em relação ao ICMS/DIFAL, exige-se ainda, a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 43/67 e documentos às páginas seguintes, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 308/313.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/20 a 30/06/24, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, conforme relação contida na planilha de págs. 22/23 do e-PTA.

Exige-se o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM devidos ao estado de Minas Gerais, acrescidos da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Em relação ao ICMS/DIFAL, exige-se ainda, a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei.

De início, cumpre destacar que, de acordo com o art. 24, inciso I, § 3º, da CF/88, cabe aos Estados legislar de forma plena sobre a matéria reservada a norma geral enquanto a União não exercer essa competência. O Estado de Minas Gerais o fez introduzindo a matéria sobre o DIFAL na Lei nº 6.763/75 e no Regulamento do ICMS.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15.

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto. Confira-se:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Diante disso, os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, a referida emenda constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, e no art. 13, § 1º - C da citada lei, a seguir transcritos:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º- C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS – RICMS/02, em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

(...)

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02, em seu art. 55, § 6º, assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

(...)

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 6º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(...)

(Grifou-se)

Consoante o que se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprovou o legislador determinar também a repartição, entre os Estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação dessa regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais *etc.*), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

Desde a vigência da mencionada emenda, entretanto, a matéria permaneceu sem regulamentação por lei complementar, sendo disciplinada, em caráter provisório, por convênios e normas infralegais, a exemplo dos Convênios ICMS nº 93/2015 e nº 152/2015, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do Decreto Estadual nº 43.080/02, que foram utilizados para dar tratamento jurídico ao ICMS/DIFAL até a efetiva regulamentação da matéria.

Essa ausência de regulamentação por lei complementar gerou insegurança jurídica, culminando em diversas ações judiciais questionando a constitucionalidade da cobrança com base nos convênios mencionados. O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento finalizado em 24/02/21 do Tema 1.093 de Repercussão Geral, declarou inconstitucionais as Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15, reafirmando que a exigência do ICMS/DIFAL somente seria possível com a edição de uma lei complementar.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão para os fatos geradores ocorridos a partir de 2022, permitindo a exigência do tributo em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, salvo para os casos em que havia ações judiciais ajuizadas até 24 de fevereiro de 2021, hipótese em que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estariam desoneradas do referido imposto, conforme fixado no julgamento dos embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RE Nº 1.287.019

(...)

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR MAIORIA, APRECIANDO O TEMA 1.093 DE REPERCUSSÃO GERAL, DEU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, ASSENTANDO A INVALIDADE “DA COBRANÇA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADORIA DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS, NA FORMA DO CONVÊNIO Nº 93/2015, AUSENTE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINADORA”, VENCIDOS OS MINISTROS NUNES MARQUES, ALEXANDRE DE MORAIS, RICARDO LEWANDOWSKI, GILMAR MENDES E LUIZ FUX (PRESIDENTE). EM SEGUIDA, POR MAIORIA, FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: “A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, CONFORME INTRODUIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS”, VENCIDO O MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES. POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF E, QUANTO ÀS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA, A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), APLICANDO-SE A MESMA SOLUÇÃO EM RELAÇÃO ÀS RESPECTIVAS LEIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, PARA AS QUAIS A DECISÃO PRODUZIRÁ EFEITOS A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS NORMAS LEGAIS QUE VERSAREM SOBRE A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015, CUJOS EFEITOS RETROAGEM À DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF. FICAM RESSALVADAS DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO. VENCIDOS, NESTE PONTO, O MINISTRO EDSON FACHIN, QUE ADERIA À PROPOSTA ORIGINAL DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS, E O MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR), QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O MINISTRO DIAS TOFFOLI. PLENÁRIO, 24.02.2021.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, o Fisco mineiro verificou, mediante consulta ao sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG, que não há qualquer ação judicial em trâmite ajuizada pelo Contribuinte questionando a cobrança do ICMS/DIFAL.

Em 2022, com a promulgação da Lei Complementar nº 190/22, regulamentou-se de forma definitiva a cobrança do ICMS/DIFAL, passando a produzir efeitos a partir de 5 de abril de 2022. Tal legislação estabeleceu as condições para a cobrança do imposto nas operações interestaduais envolvendo não contribuintes, em conformidade com a Constituição Federal.

Em atenção a essa legislação, foram excluídas, na análise do Auto de Infração, as notas fiscais emitidas entre 1º de janeiro de 2022 e 4 de abril de 2022, período em que a cobrança do tributo não era exigível.

Ressalta-se que o Impugnante não nega que de fato não recolheu o imposto e apenas demonstração irresignação quanto à cobrança do ICMS/DIFAL.

Dessa forma, o procedimento adotado pelo Fisco estadual alinha-se à legislação vigente à época dos fatos geradores e ao entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente no que se refere à modulação dos efeitos das decisões sobre a matéria.

Ressalte-se que o adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e instituído em Minas Gerais por meio do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, com a finalidade de financiar o FEM, também se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias (listados no referido dispositivo legal) a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, conforme o § 5º do art. 12-A supramencionado:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A (...)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também às operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

No entanto, nos termos do Comunicado SUTRI 001, de 21/01/23, (observadas as disposições ali contidas), não se aplicam ao presente caso as exigências do FEM e respectiva multa de revalidação, no período de 01/01/23 a 30/06/24, eis que suspensos pelo citado comunicado.

Assim, quanto à exigência relativa ao ICMS/FEM, o período da cobrança deve ser adequado até 31/12/22.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02 anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Portanto, ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS correspondente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Em relação ao ICMS/DIFAL, exige-se ainda, a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei.

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Por fim, cumpre destacar que, quanto à arguição da Impugnante de violação do princípio do não confisco e das garantias constitucionais quando da exigência das multas, dizendo que não teriam sido observadas a proporcionalidade e a razoabilidade na exigência das multas, o que contraria, inclusive, entendimento do STF sobre arbitrariedade de multa moratória, razão não lhe assiste.

Ocorre que as multas foram exigidas exatamente nos termos da legislação tributária mineira, como apresentado acima, exatamente como consequência da verificação de não pagamento do tributo no prazo devido. Por conseguinte, a Fiscalização não teria como exigi-las de forma diversa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da parcela relativa ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM no período de 01/01/23 a 30/06/24. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 18 de março de 2025.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor**

CCMG

M/P